

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 771/2021-T

Tema: Imposto do Selo – Operações de concessão de crédito | mútuo ou conta corrente – Verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) -

SUMÁRIO:

I – A verba 17.1.4 da T.G.I.S. tributa a utilização de crédito sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou outra, em que o prazo de utilização seja indeterminado ou indeterminável, à taxa de 0,04% sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30.

II. O contrato de concessão de crédito no qual se encontra definido, determinado e determinável o prazo de reembolso ou restituição, não obstante, ser considerado uma operação financeira, mas não sob a forma de conta corrente, não se enquadra na norma de incidência da Verba 17.1.4 da TGIS.

III. O acordo de prestações acessórias, realizado ao abrigo do disposto no artigo 209.º ou 287.º do Código das Sociedade Comerciais, (conforme se trate de uma sociedade por quotas ou uma sociedade anónima), com prazo de reembolso determinado não se pode enquadrar como um crédito utilizado sob a forma de conta corrente, pelo que, não tem, consequentemente, enquadramento na Verba 17.1.4 da TGIS.

IV. O contrato de gestão conjunto de ativos, em que são disponibilizados créditos relativamente aos quais não é definido o reembolso ou restituição dos mesmos, têm enquadramento na Verba 17.1.4 da TGIS, por se tratar de operações financeiras sob a forma de conta corrente.

Decisão Arbitral

Ana Teixeira de Sousa, árbitro das listas do CAAD designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o tribunal arbitral singular, constituído em 1 de Fevereiro de 2022, elabora nos seguintes termos a decisão arbitral no processo identificado.

I. RELATÓRIO

- 1.1. A..., S.A., contribuinte n.º..., registada sob o mesmo número na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, com sede ..., ..., ..., ...-..., Lisboa, (doravante “Requerente”), tendo sido notificada do acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2021..., e dos actos de liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2021... a 2021..., todos praticados por referência ao ano de 2017, dos quais resulta um valor total a pagar de € 23.633,82 vem, nos termos e para os efeitos previstos no n.º 1, do artigo 49.º do Código do Imposto do Selo (doravante, “CIS”), na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante, “RJAT”) e no artigo 99.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (doravante, “CPPT”), apresentar PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL.
- 1.2. A Requerente requereu a constituição de tribunal arbitral ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 2 do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), para apreciar a legalidade do ato tributário de liquidação do Imposto do Selo de 2021 supra identificado todos praticados por referência ao ano de 2017 dos quais resulta um valor total a pagar de 23.633,82.
- 1.3. É Requerida nestes autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.
- 1.4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 25-11-2021 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) na mesma data.
- 1.5. Nos termos do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que manifestou a aceitação do encargo no prazo legal. Em 13-01 as

- partes foram notificadas desta designação e não manifestaram intenção de recusar a designação do árbitro, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e nas normas dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- 1.6. Em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 01-02-2022.
- 1.7. A Requerida foi notificada, por despacho arbitral de 07-02, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, querendo, e solicitar a produção de prova adicional. Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do CPPT.
- 1.8. A Requerida apresentou a sua resposta em 14-03.
- 1.9. A Requerente solicitou a admissão de audição de testemunha M..., Directora Financeira da Requerente, o que foi admitido por Despacho de 19-09-2022, tendo entretanto desistido da audição da testemunha, com a anuência da Requerida.
- 1.10. Por Despacho foi determinado que a Requerente efetuasse o pagamento da taxa de arbitragem subsequente, cfr. n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.
- 1.11. A Requerente apresentou alegações em 06-10-2022 e a Requerida em 19-10-2022.
- 1.12. O prazo legal para a prolação da decisão foi prorrogado por Despachos de 27-07-2022, 19-09-2022 e 28-11-2022.

POSIÇÃO DAS PARTES

1.13. Posição da Requerente

A Requerente peticiona nestes autos a anulação das liquidações de Imposto do Selo n.º 2021..., e dos actos de liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2021 ... a 2021..., todos praticados por referência ao ano de 2017, dos quais resulta um valor total a pagar de € 23.633,82.

1.14. Peticiona ainda o direito a juros indemnizatórios.

- 1.15. Baseia o seu pedido de anulação em erro sobre os pressupostos de direito, que estão identificados, por referência a cada componente da liquidação, sustentando o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:
- i. A Requerente é uma sociedade que tem como objeto social a organização e comercialização de viagens e turismo, especialmente focado no mercado empresarial, bem como reserva de serviços em empreendimentos turísticos, reserva e venda de bilhetes e lugares em meios de transporte, intermediação na venda de serviços similares, receção, transferência e assistência de turistas.
 - ii. No âmbito do referido objeto social, e para realização do mesmo, a Requerente opera sob diversas marcas, consoante os produtos e mercados visados.
 - iii. A ora Requerente integra o Grupo B... (doravante “Grupo”), que tem como mercados principais (e nos quais exerce uma atividade relevante) Portugal, Espanha, Moçambique e Angola, sendo o Grupo composto, no que para o caso releva, pelas seguintes sociedades:
 - a C... SGPS S.A.;
 - a D..., S.L.U.;
 - a E..., SAU;
 - a F...
 - iv. Atendendo à estrutura societária referida, e considerando a especialização (por mercados) de cada uma das entidades que integram o Grupo, foi necessário, pontualmente, proceder a determinadas operações intragrupo, de modo a aportar capital ao desenvolvimento da atividade em cada um dos mercados para os quais o Grupo se expandiu, e assegurar, num momento inicial, as respetivas operações.
 - v. Nesse âmbito, e atenta a sua especial capacidade financeira, a Requerente, de 2009 e até, pelo menos, 2014, concedeu empréstimos a algumas das entidades do Grupo, assim como, relativamente à D..., S.L.U., realizou prestações acessórias, ao abrigo de contratos validamente celebrados para o efeito .
 - vi. Porém nenhum dos empréstimos concedidos às empresas do Grupo o foram por prazo indeterminado, independentemente dos reembolsos antecipados que tenham sido efetuados ao abrigo dos mesmos contratos. Pelo que “o tipo de taxa

previsto na verba 17.1.4 só se pode aplicar (...) quando não se encontre previamente definido o prazo de utilização do crédito e não seja possível tributar por qualquer das regras estabelecidas nas verbas 17.1.1 a 17.1.3”.

- vii. QUANTO AO CRÉDITO CONCEDIDO À C... SGSPS E ÀS PRESTAÇÕES ACESSÓRIAS PRESTADAS À D..., S.L.
- viii. Tal como decorre da norma de incidência vertida na Verba 17.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo, e como não se afigura sequer controvertido, o imposto ali previsto incide sobre a “utilização de crédito, variando a taxa aplicável e a respectiva base de incidência, em função do prazo de disponibilização do mesmo”.
- ix. Assim, caso o prazo seja determinado ou determinável, o mesmo é tributável nos termos das Verbas 17.1.1, 17.1.2 ou 17.1.3, aplicando-se as taxas ali previstas ao valor do crédito utilizado, sendo o facto gerador o momento da disponibilização do crédito.
- x. Caso, ao invés, o prazo não seja determinado ou determinável, pelo facto de o crédito ser utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma, o imposto não deixa de incidir sobre o crédito utilizado, embora a base tributável seja determinada por recurso à média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30, constituindo-se a obrigação de imposto no último dia de cada mês.
- xi. Havendo prazo determinado, o crédito é tributado no momento da utilização, independentemente de se verificarem posteriormente reembolsos antecipados, e independentemente da verificação de incumprimento da obrigação de restituir.
- xii. Como de forma lapidar o decidiu este mesmo CAAD por acórdão de 6 de Abril de 2018 (Processo n.º 544/2017-T), “a taxa prevista na verba 17.1.4 tem o seu campo de aplicação delimitado aquelas situações em que, pelos próprios termos do contrato, não seja possível determinar um momento certo em que haverá necessariamente lugar ao reembolso, só assim se justificando que o imposto em tais casos, seja liquidado por aplicação de uma média calculada mensalmente.”

- xiii. Mais se concluindo que (a referida taxa prevista na verba 17.1.4 só se pode aplicar) “(...) quando não se encontre previamente definido o prazo de utilização do crédito e não seja possível tributar por qualquer das regras estabelecidas nas verbas 17.1.1 a 17.1.3”.
- xiv. Ora, no caso vertente, como é incontroverso e resulta provado até pelo próprio relatório de inspeção, os contratos ao abrigo dos quais a Requerente disponibilizou fundos às entidades C... SGPS e D..., S.L. estabeleciam, em ambos os casos, prazos definidos de reembolso.
- xv. Pelo que a tributação incidente sobre os mesmos, se devida, seria sempre em função dos valores disponibilizados e utilizados, e do respectivo do prazo de utilização.
- xvi. Como ficou provado documentalmente, o prazo dos créditos disponibilizados encontrava-se predefinido à partida, pelo que não há que lançar mão de qualquer esforço de exegese.
- xvii. E sempre se diga, atento os saldos inicial e final da conta 26841, que aquela conta espelha, quanto muito, uma diminuição do valor disponibilizado pela Requerente, e não qualquer aumento.
- xviii. Ademais, tendo os montantes em causa sido disponibilizados/utilizados em determinados momentos, a respetiva tributação apenas poderia verificar-se aquando dessa utilização, o que determina, em relação aos montantes utilizados em período anteriores a 2017, a caducidade do direito à respetiva liquidação, nos termos e para os efeitos do artigo 45.º da LGT.
- xix. Razão pela qual devem os actos de liquidação de imposto do selo efectuados por referência aos referidos financiamentos à C... SGPS e D..., S.L. ser de imediato anulados, com fundamento em erro nos pressupostos de facto e de Direito da incidência do imposto, e, como tal, anulados igualmente os juros compensatórios apurados com referência ao imputado retardamento do direito à liquidação do imposto.
- xx. QUANTO AO ALEGADO CRÉDITO CONCEDIDO À G...

- xxi. Tal como consta do Relatório de Inspeção Tributária – e como, de resto, não foi sequer controvertido pela ATA Requerida no âmbito da presente acção –, a Requerente celebrou, em 5 de Janeiro de 2009, conjuntamente com outras empresas do Grupo, um contrato de desenvolvimento de uma plataforma tecnológica (denominada E...) de apoio à actividade do Grupo, no âmbito do qual as partes se comprometeram a realizar contribuições para a construção e gestão daquele activo conjunto.
- xxii. Como estava previsto no documento em causa, o contrato tinha um prazo inicial de 8 anos, podendo prorrogar-se por períodos de dois anos.
- xxiii. Em 5 de dezembro de 2012, foi celebrada uma adenda ao referido contrato de gestão conjunta no âmbito da qual viria a ser incorporada a Sociedade G..., Lda. com o objectivo de corporizar os investimentos realizados pelas partes até essa data.
- xxiv. Esse foi, como se encontra documentalmente provado, o enquadramento contratual no âmbito do qual a Requerente disponibilizou, desde 2009, os fundos constantes do saldo a 31/12/2017 à G..., Lda. e que, insista-se, não foi posto em causa pela ATA Requerida.
- xxv. Assim sendo, não existem nem poderiam existir quaisquer contratos de financiamento, pois nunca as verbas em questão tiveram tal natureza.
- xxvi. Caberia à ATA Requerida fazer prova do contrário. O que não fez!
- xxvii. Donde resulta que não só os valores em causa não respeitam a quaisquer meros financiamentos, como o pretende fazer crer a ATA Requerida, como, ainda que assim não se entendesse, sempre o respectivo prazo de restituição se encontrava contratualmente definido ao abrigo do contrato de gestão conjunta de activos celebrado ainda em 2009.
- xxviii. Acresce que, aqui também, o saldo de abertura (devedor) desta conta era, em 2017, de € 822.168,51, e que o mesmo saldo, a 2017/12/31, tinha sido reduzido para € 621.809,06, pelo que se verificou uma diminuição deste saldo, e não um qualquer aumento.

xxix. Razão pela qual, pelas razões abundantemente expostas supra, nunca a ATA Requerida poderia querer tributar os saldos em questão nos termos da Verba 17.1.4 da TGIS.

xxx. Reforça que as mesmas exactas questões de Direito e de facto que ora se discutem, embora por referência ao imposto do selo dos anos de 2014, 2015 e 2016, foram já analisadas e decididas por esse mesmo CAAD no âmbito dos processos, respetivamente, n.º 265/2019-T, n.º 437/2019-T, e n.º 342/2020-T, cujas conclusões, no que ao essencial se reporta, são aqui integralmente aplicáveis.

1.16. Posição da Requerida

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua Resposta bem como o PA e sustenta as liquidações, oferecendo para sustentar a sua posição, o conteúdo do Relatório de Inspeção Tributária que serve de fundamentação aos actos impugnados.

- i. As correcções controvertidas têm por fundamento empréstimos concedidos pela Requerente a favor das empresas C... SGPS, S.A., D..., SL (D... Madrid) e G... Lda., mais concretamente contratos de financiamento sem prazo determinado, sujeitos a Imposto de Selo nos termos da verba 17.1.4 da Tabela anexa ao CIS.
- ii. Quanto aos empréstimos concedidos à empresa mãe “C... SGPS, SA” (págs. 28 a 32 do RIT) a Requerida retira da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, que a conta 26621 – C... SGPS, respeitante a empréstimos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2017, um saldo inicial devedor de € 2.640.848,82 e um saldo final devedor no valor de € 2.736.093,45.
- iii. Concluindo que o saldo em dívida da empresa mãe para com o sujeito passivo registou um aumento, em 2017, de € 95.244,63, face ao período anterior.
- iv. Constatou-se ainda, pela análise do detalhe das contas 2781100090 – C... SGPS e 26621 –C... SGPS, a existência de diversos reforços e reembolsos ao longo do ano, bem como vários pagamentos efetuados pelo sujeito passivo por conta da empresa mãe, o que consubstancia a utilização do crédito sob a forma de conta corrente.

- v. De acordo com informação prestada pela Contabilista Certificada da A..., no período em apreciação não foram celebrados quaisquer contratos entre as duas partes, pelo que desta forma, não é possível aferir qual o prazo de utilização do crédito concedido.
- vi. Deste modo se conclui que o crédito concedido à C... SGPS, S.A. refletido contabilisticamente nas contas 26621 e 2781100090, foi utilizado sob a forma de conta corrente, não sendo o referido prazo de utilização determinado nem determinável.
- vii. Refira-se que no Anexo às Demonstrações Financeiras da A... no ponto 6 a) – Partes relacionadas/Empresas do Grupo (pág. 19), consta a seguinte informação:
- “Os créditos detidos sobre a C..., SGPS, S.A. e a D..., S.L.U. serão recuperados num prazo de 8 anos, de acordo com os orçamentos/previsões financeiros mais recentes aprovados pelas várias empresas do Grupo B..., os quais são baseados em pressupostos razoáveis e em acontecimentos de ocorrência provável. O crédito sobre a C..., SGPS, S.A. será liquidado por encontro de contas com dívidas provenientes de dividendos a pagar, resultantes de lucros futuros da A..., enquanto que o crédito sobre a D..., S.L.U. será liquidado por via de faturação futura desta empresa à A... (e conseqüente encontro de contas entre as duas empresas).”*
- viii. A Requerida entende que a documentação apresentada no âmbito de procedimentos de inspeção efetuados ao sujeito passivo e relativos a anos anteriores, nomeadamente vários “Contratos de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo” celebrados ao longo dos anos, nos quais consta a informação de que a A... entregou à empresa mãe determinadas importâncias, destinadas a “*suprir dificuldades momentâneas de tesouraria*” desta última, não sendo os mesmos remunerados (de acordo com o n.º 3 da cláusula segunda dos mesmos) não afastam esta conclusão.

- ix. Refere que esses contratos estabeleciam o reembolso das importâncias em dívida em 17 prestações com periodicidade semestral, vencendo-se a primeira prestação em (n+7)/12/30 ou seja, em 2017, vencer-se-ia a primeira prestação dos contratos celebrados com a empresa mãe em 2010 e 2011, nas importâncias de € 2.223.500 e € 219.022,57, respetivamente mas que da análise aos elementos contabilísticos, o vencimento da primeira prestação das quantias mutuadas não se encontra reconhecido contabilisticamente.
- x. Face ao enquadramento efectuado ao abrigo do Código do Imposto de Selo (CIS) e da verba 17 da Tabela geral do Imposto de Selo resulta aplicável a *TGIS17.1.4. – Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 0,04%*”.
- xi. De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, são sujeitos passivos do imposto as *“entidades concedentes do crédito e da garantia ou credoras de juros, prémios, comissões e outras contraprestações”*, ou seja, no caso em concreto, a A... .
- xii. O encargo do imposto é atribuído ao titular do interesse económico que, no caso da concessão do crédito, é o utilizador do crédito, conforme disposto na alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIS.
- xiii. A alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS prevê que se encontram isentos de Imposto do Selo as *“operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria e efetuadas por sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como as efetuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham uma participação de, pelo menos, 10 % do capital com direito de voto ou cujo valor de aquisição não seja inferior a (euro) 5 000 000, de acordo com o último balanço acordado e, bem assim, efetuadas em*

benefício de sociedade com a qual se encontre em relação de domínio ou de grupo”.

- xiv. Apesar do sujeito passivo cumprir com a primeira condição, uma vez que a sociedade beneficiária C... SGPS, SA. detém 100% do capital do sujeito passivo, verifica-se que as restantes condições não se encontram preenchidas pelo que não se pode aplicar a isenção.
- xv. Não tendo sido celebrado qualquer contrato entre as duas sociedades, não é possível aferir qual o objeto e finalidade do empréstimo concedido à empresa mãe, nem o seu prazo, pelo que as restantes condições previstas não se verificam.
- xvi. Além disso, de acordo com informação constante no Anexo às Demonstrações Financeiras, o prazo “expetável” de recuperação dos créditos cedidos é de 8 anos, de acordo com “*orçamentos e previsões*”, sendo portanto apurado de uma forma subjetiva e passível de ser influenciado por fatores de diversa ordem.
- xvii. Não estando a operação em causa isenta de Imposto do Selo, terá que se determinar o valor tributável da mesma o qual, de acordo com a regra geral disposta no n.º 1 do artigo 9.º do CIS, “*é o que resulta da Tabela Geral*”, que infra se transcreve. As taxas do imposto são “*as constantes da Tabela anexa em vigor no momento em que o imposto é devido*” (n.º 1 do artigo 22.º do referido diploma), não podendo haver “*(...) acumulação de taxas de imposto relativamente ao mesmo ato ou documento*”, conforme o n.º 2 do mesmo artigo.
- xviii. Não tendo sido celebrado (segundo informação da Contabilista Certificada) contrato de empréstimo que demonstre de forma clara, precisa e inequívoca as condições e prazos do mesmo, em conformidade com a verba 17.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo e especificamente a verba 17.1.4, *sendo o prazo de utilização não determinado ou determinável*, o valor tributável é o resultante da média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30, ao qual deve ser

aplicada a taxa de 0,04%, de acordo com o descrito no ponto 17.1.4. da Tabela Geral do Imposto do Selo.

- xix. Prevê o n.º 1 do artigo 23.º do mesmo diploma que, *“A liquidação do imposto compete aos sujeitos passivos referidos no n.º 1 do artigo 2.º”*, sendo que *“sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação ou a entrega de parte ou da totalidade do imposto devido, acrescerão ao montante do imposto juros compensatórios, de harmonia com o artigo 35.º da LGT”*, pelo disposto no n.º 1 do artigo 40.º.
- xx. Dispõe o n.º 2 do referido artigo 40.º do CIS, que os juros compensatórios *“serão contados dia a dia, a partir do dia imediato ao termo do prazo para a entrega do imposto ou, tratando-se de retardamento da liquidação, a partir do dia em que o mesmo se iniciou, até à data em que for regularizada ou suprida a falta”*.
- xxi. Dado que o sujeito passivo não efetuou a correspondente liquidação do Imposto do Selo, serão devidos juros compensatórios, nos termos do n.º 10 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária, sendo que *“a taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil”*.
- xxii. Face ao exposto, e atendendo ao facto de os empréstimos concedidos não cumprirem as condições cumulativas de isenção, a operação não se encontra isenta de liquidação de Imposto do Selo pela alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do respetivo Código, pelo que é apurado imposto em falta no montante de € 8.762,81.
- xxiii. Quanto aos empréstimos concedidos à entidade “D..., SL” (págs. 33 a 35 do RIT), da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 26841–D..., SL. (D... Madrid), respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade apresentava no ano de 2017, um saldo inicial devedor de € 2.480.519,85 e um saldo final devedor no valor de € 2.307.264,46.

- xxiv. Os movimentos contabilísticos apresentados nos extratos das contas 2781100032 – D..., SL. e D... Madrid), evidenciam a existência de diversos “encontros de contas” entre as duas sociedades ao longo do exercício, bem como pagamentos efetuados pelo sujeito passivo por conta da empresa espanhola, sendo que no final do ano, o montante global em dívida daquela entidade registou uma diminuição de € 173.255,39.
- xxv. De acordo com informação prestada pela Contabilista Certificada, no período em análise não foram celebrados quaisquer contratos entre o sujeito passivo e a entidade espanhola.
- xxvi. Conclui que o crédito concedido à D..., S.L. refletido contabilisticamente nas contas 2781100032 e 26841 foi utilizado sob a forma de conta corrente, não sendo o referido prazo de utilização determinado nem determinável.
- xxvii. Refere que no Anexo às Demonstrações Financeiras da A... no ponto 6 a) – Partes relacionadas/Empresas do Grupo (pág. 19), consta a seguinte informação:
- “Os créditos detidos sobre a C..., SGPS, S.A. e a D..., S.L.U. serão recuperados num prazo de 8 anos, de acordo com os orçamentos/previsões financeiros mais recentes aprovados pelas várias empresas do Grupo B..., os quais são baseados em pressupostos razoáveis e em acontecimentos de ocorrência provável. O crédito sobre a C..., SGPS, S.A. será liquidado por encontro de contas com dívidas provenientes de dividendos a pagar, resultantes de lucros futuros da A..., enquanto que o crédito sobre a D..., S.L.U. será liquidado por via de faturação futura desta empresa à A... (e consequente encontro de contas entre as duas empresas).”*
- xxviii. Quanto à possibilidade de aplicar a isenção prevista na alínea h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS prevê o mesmo que se encontram isentos de Imposto do Selo as “operações, incluindo os respetivos juros, referidas na alínea anterior, quando realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham diretamente uma participação no capital não inferior a

10% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período”.

xxix. Assim, para que estas operações possam beneficiar de isenção em sede de Imposto do Selo, têm de cumprir as seguintes condições cumulativas:

a) Créditos efetuados por detentores de capital social a entidades nas quais detenham diretamente uma participação não inferior a 10%;

b) Créditos destinados exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria;

c) Créditos concedidos por prazo não superior a um ano.

xxx. Verifica-se que o sujeito passivo não cumpre nenhuma das condições atrás descritas uma vez que a participação de capital na sociedade espanhola é inferior a 10%, a evidência de carências de tesouraria não foi demonstrada e não é possível aferir o prazo de crédito, sendo que o mesmo excede largamente o prazo de um ano.

xxxi. Não tendo sido apresentado qualquer contrato de empréstimo, não é possível aferir o seu prazo, sendo o mesmo não determinado ou determinável. Além disso, de acordo com informação constante no Anexo às Demonstrações Financeiras, o prazo “expetável” de recuperação dos créditos cedidos é de 8 anos, de acordo com “*orçamentos e previsões*”, sendo portanto apurado de uma forma subjetiva e passível de ser influenciado por fatores de diversa ordem.

xxxii. Assim, não se verificando que a operação em causa se encontra isenta de Imposto do Selo, e em conformidade com a verba 17.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo e mais especificamente a verba 17.1.4 *sendo o prazo de utilização não determinado ou determinável*, o valor tributável é o resultante da média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados

diariamente, durante o mês, divididos por 30, ao qual deve ser aplicada a taxa de 0,04%, de acordo com o descrito no ponto 17.1.4. da TGIS.

xxxiii. Atendendo a que os empréstimos concedidos não cumprem as condições cumulativas de isenção previstas na alínea h) do artigo 7.º do CIS, é apurado imposto em falta no montante de **€ 8.818,74**.

xxxiv. Quanto aos empréstimos concedidos à entidade “G...” (págs. 37 a 39), da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 2781100157 –G...– Serv. Tec. p/ Turismo, respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2017, um saldo inicial devedor de € 822.168,51 e um saldo final devedor no valor de € 621.809,06.

xxxv. Foi disponibilizado o “Contrato de Gestão Conjunta de Ativo”, firmado em 2009 entre o sujeito passivo e as sociedades de direito espanhol: “D..., SL.” e “E..., SA.”, que prevê o desenvolvimento e lançamento de uma plataforma informática denominada por “E...” destinada à comercialização e gestão de viagens de negócios *on-line* a empresas de pequena e média dimensão e profissionais independentes, para operar no espaço geográfico nacional das sociedades contraentes (cfr. cláusula 1.^a), tendo sido atribuída a “Administração do ativo comum à A..., que designaram como gestora do ativo (cláusula 4.^a) e planificaram as contribuições das sociedades contratantes, sendo em 2017 nos seguintes valores:

CONTRIBUIÇÕES DAS SOCIEDADES CONTRAENTES ENTRE 2009 E 2017									
SOCIEDADE CONTRAENTE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A...	150.000,00	150.000,00	100.000,00	100.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00

	00								
FUTUR A SOCIE DADE CONTR AENTE				50.000,00	200.000,00	150.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
E...			50.000,00	100.000,00	100.000,00	50.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
D...		10.000,00	50.000,00	50.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00

xxxvi. Em 2012, o referido contrato veio a sofrer uma adenda, resultante da adesão da empresa “G...” ao projeto.

xxxvii. Em 2017 e tal como foi já referido, a conta 2781100157 – G... – Serv. Tec. p/ Turismo apresentava o saldo inicial devedor de € 822.168,51. Ao longo do ano ocorreram 18 transferências a favor desta entidade no montante total de € 151.000,00, valor muito acima do total de transferências previstas no “Contrato de Gestão Conjunta de Ativo” que cabia à A... em 2017, de € 50.000,00 (cfr. quadro apresentado anteriormente).

xxxviii. Por outro lado, a conta 2781100157 evidencia ainda que foram realizados 18 pagamentos/adiantamentos do sujeito passivo a outras entidades, por conta da G..., no valor de € 8.740,55.

xxxix. Não foi apresentado qualquer outro documento que justifique o motivo pelo qual foram cedidos os montantes a favor da sociedade G..., bem como os pagamentos/adiantamentos efetuados por conta desta.

xl. De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, conjugada com o n.º 1 e a alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do mesmo diploma, a Requerida entende estar perante uma operação de concessão de crédito, sendo sujeito passivo da relação jurídico tributária a entidade concedente do mesmo a quem incumbe a entrega e liquidação do imposto do selo (cfr. artigo 23.º n.º 1 e artigo 41.º, ambos do CIS).

- xli. Não foi apresentado qualquer documento que titule e justifique a transferência de montantes a favor da sociedade G..., não sendo desta forma possível aferir montantes, prazos e respetivas condições.
- xlii. Para efeitos de enquadramento nas taxas da verba 17.1. da TGIS e para determinação do momento da obrigação tributária nos termos do artigo 5.º do CIS, a obrigação tributária considera-se constituída no último dia de cada mês e o imposto é calculado pela aplicação da taxa de 0,04% “à média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30”, conforme resulta da verba 17.1.4 da TGIS.
- xliii. Dado que o sujeito passivo não efetuou a correspondente liquidação de Imposto do Selo, serão devidos juros compensatórios, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 40.º do CIS e n.º 10 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária.
- xliv. Estando delimitada a incidência do imposto, procedeu-se ao seu respetivo cálculo, determinando os saldos em dívida e, dessa forma, apurando o imposto em falta, no montante de € **3.037,25**, conforme cálculos em Anexo ao presente relatório.

II. Saneamento

- 2.1. As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
- 2.2. O processo não enferma de nulidades, o pedido foi tempestivamente apresentado e não foram invocadas quaisquer exceções.
- 2.3. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
- 2.4. Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. Fundamentação

III (a) – Matéria de facto

Com relevância para esta decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- 3.1 Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
- 3.2 Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).
- 3.3 Atendendo à posição assumida pela Requerente, no pedido de constituição arbitral que formulou e à prova documental por si junta aos autos, bem como ao RIT apresentado pela Requerida consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão, com base nos factos alegados por uma das partes e não contestados pela outra, no RIT e nos documentos anexos ao RIT e à PPA.
- 3.4 O procedimento de inspeção, de natureza interna e de âmbito parcial ou univalente em sede de IRC, IVA e Imposto do Selo, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPITA, incidiu sobre o período de 2017 e teve origem na análise da informação recolhida através do sistema informático da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito da metodologia adotada pelo Acompanhamento Permanente da Direção de Finanças de Lisboa (DOC. 2 RIT anexo à PPA) .
- 3.5 A Requerente é uma sociedade que tem como objeto social a organização e comercialização de viagens e turismo, especialmente focado no mercado empresarial, bem como reserva de serviços em empreendimentos turísticos, reserva e venda de bilhetes e lugares em meios de transporte, intermediação na

- venda de serviços similares, receção, transferência e assistência de turistas.
- 3.6 Na sua atividade principal, o sujeito passivo opera sob as marcas “...” e “...”, esta última ao abrigo do acordo de licenciamento e parceria estabelecida com a “...” para o mercado português.
- 3.7 A sociedade promove ainda a prestação de serviços de viagens a particulares e serviços de viagens de grupo empresariais, as quais opera sob as insígnias “...”, “...” e “...”.
- 3.8 É detida pelo acionista único “C... SGPS, SA.”, NIF..., com sede em território nacional, o qual encabeça um grupo societário, designado por Grupo B... .
- 3.9 De acordo com informação obtida junto do sistema informático da AT, consta igualmente a informação de que o sujeito passivo se encontrava enquadrado, no período inspecionado, a título de sociedade dominada, no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), a que se refere o artigo 69.º do CIRC, sendo a sociedade dominante a entidade “C... SGPS, SA.”, com o NIF
- 3.10 A Certificação Legal de Contas do sujeito passivo esteve a cargo da sociedade de revisores “H...- SROC, Lda.”, na pessoa do Revisor Oficial de Contas (ROC) I..., com o NIF..., tendo a mesma sido emitida com as seguintes reservas para o ano de 2016:
- “1. Não obtivemos uma reconciliação de saldos com duas entidades relacionadas, no montante líquido de cerca de 4.000.000 euros (cerca de 3.200.000 euros em 31 de dezembro de 2016), o que constituiu uma limitação ao âmbito do nosso trabalho.*
- 2. O ativo inclui cerca de 7.160.000 euros de créditos sobre quatro entidades relacionadas relativamente aos quais não fomos habilitados com evidência que nos permita aferir sobre a probabilidade e a data esperada de recuperação desses valores, não existindo um plano de reembolso atualizado e cujo cumprimento esteja razoavelmente assegurado, o que constituiu uma limitação ao âmbito do nosso trabalho.”*

Na mesma Certificação Legal das Contas constam as seguintes ênfases:

“1. A Certificação Legal de Contas de 2016 incluiu uma reserva por limitação de âmbito relacionada com:

(i) diferenças não reconciliadas entre contas a receber e a pagar evidenciadas no balanço da Empresa e as respostas das respetivas entidades aos pedidos de confirmação de saldos efetuados; e (ii) valores a receber de clientes com antiguidade significativa, não cobertos por ajustamentos de imparidade e sem evidência de uma análise específica das perspetivas de cobrança por parte da Empresa. Esta limitação de âmbito já não se verificou na auditoria às demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2017.

2. Conforme divulgado nas notas 10, 11, 12 e 13 do Anexo, a Empresa tem vindo a proceder à compensação de saldos entre contas a receber e a pagar a terceiros e entre acréscimos de gastos e diferimentos ativos, em operações da mesma natureza, sempre que os fluxos financeiros com essas entidades estejam relacionados entre si, não obstante manter os saldos de natureza contrária na contabilidade até à sua conciliação efetiva.”

3.11 As empresas que constituem o Grupo em 31 de dezembro de 2017 são as seguintes:

Denominação Social	Sede Social	% de Capital detido - 2017	Principal atividade
Empresa Mãe			
C... SGPS, S.A.	Portugal	---	Gestão de participações sociais noutras entidades
Associadas			
D..., SLU.	Espanha	1%	Agência de viagens
F...	Moçambique	1%	Agência de viagens
E..., SAU.	Espanha	---	Agência de viagens
G.. Lda.	Portugal	0,20 %	Programação informática
Outras partes relacionadas			
J..., SGPS, S.A.	Portugal	---	Gestão de participações sociais noutras entidades
K..., S.A.	Angola	---	Agência de viagens

3.12 Os saldos a 31 de dezembro de 2017 com as empresas do grupo são os seguintes:

	CLIEN TES	FORNEC EDORES	DEVEDO RES	CREDO RES	EMPRÉST IMOS	TO TA L
	Conta Corrente	Conta Corrente	Conta Corrente	Conta Corrente	Contas a Receber	
Empresas do Grupo						
C.. SGPS, S.A.	1.733	---	-15.286	-33.240	2.736.093	2.689.300
D..., SLU.	---	1.394	---	---	2.307.264	2.308.658
E..., SAU.	32.539	---	---	-93.167	---	-60.628

F...	749.003	961.056	---	-26.128	86.492	1.770.423
G...	---	676.809	---	-100.000	---	576.809
J..., SGPS, S.A.	---	1.584.517	---	---	---	1.584.517
Total Empresas	783.275	3.223.776	-15.286	-252.535	5.129.849	8.869.079
Relacionadas						
K..., S.A.	---	3.044.713	---	-816.058	---	2.228.655
TOTAL	783.275	6.268.489	-15.286	-1.068.593	5.129.849	11.097.734

3.13 Atendendo à estrutura societária referida, e considerando a especialização (por mercados) de cada uma das entidades que integram o Grupo, foi necessário, pontualmente, proceder a determinadas operações intragrupo, de modo a aportar capital ao desenvolvimento da atividade em cada um dos mercados para os quais o Grupo se expandiu, e assegurar, num momento inicial, as respetivas operações. – cfr. facto não controvertido.

3.14 Nesse âmbito, e atenta a sua especial capacidade financeira, a Requerente, desde 2009 e até, pelo menos, 2014, efetuou dotações de fundos a algumas das entidades do Grupo sob diversa forma. – cfr. facto não controvertido -;

3.15 Do denominado Contrato de concessão de crédito entre sociedades de grupo

3.16 No dia 21 de dezembro de 2009, a sociedade C... SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram um contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

A) A C... SGPS e a A.... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;

B) A C... SGPS carece de meios financeiros para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria;

C) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A A... S.A. entrega à C... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil quinhentos euros e dezoito cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora.

2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2010, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”

2. A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de Dezembro de 2017 e a última a 30 de Dezembro de 2025, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.

3. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»

3.17 No dia 19 de dezembro de 2010, a sociedade C..., SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram um contrato de

concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 7 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

- A) A C... SGPS, S.A e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;
- B) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.
- C) Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A a 21 de Dezembro de 2009 concedeu um crédito à C... SGPS, no montante de € 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos);
- D) Verifica-se que atualmente a C... SGPS carece de reforço de meios financeiros para novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

3. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à C... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora.

4. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2011, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”

2. A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de Dezembro de 2017 e a última a 30 de Dezembro de 2025, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.

3. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»

3.18 No dia 21 de Dezembro de 2011, a sociedade C..., SGPS, S.A., na qualidade de devedora e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram o contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 7 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

A) A C... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;

B) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.

C) Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A a 21 de Dezembro de 2009 e a 19 de Dezembro de 2010 concedeu um crédito à C... SGPS, no montante de EUR 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos) e de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos);

D) Verifica-se que atualmente a C... SGPS carece de reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à C... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 228.993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora.

Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2012, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”
 2. A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 31 de Dezembro de 2019 e a última a 30 de Dezembro de 2027, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.
 3. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.
 4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»
- 3.19 No dia 20 de dezembro de 2012, a sociedade C..., SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram o contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 7 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:
- «CONSIDERANDO QUE:
- A) A C... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;
 - B) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.

C) Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A a 21 de Dezembro de 2009, a 19 de Dezembro de 2010 e a 21 de Dezembro de 2011 concedeu um crédito à C... SGPS, no montante de EUR 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos) e de EUR 228.993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos).

D) Verifica-se que atualmente a C... SGPS carece de reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à C... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 151.484,37 (cento e cinquenta e um mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros e trinta e sete cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora.

2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2013, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”

2. A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 31 de Dezembro de 2020 e a última a 30 de Dezembro de 2028, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização

da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.

3. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.
4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»
- 3.20 No dia 19 de dezembro de 2013, a sociedade C... SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram o contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 7 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte: «CONSIDERANDO QUE:
- A) A C... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;
- B) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.
- C) Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A. a 21 de Dezembro de 2009, a 19 de Dezembro de 2010, a 21 de Dezembro de 2011 e a 20 de Dezembro de 2012 concedeu um crédito à C... SGPS, no montante de EUR 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos), de EUR 228.993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos) e de EUR 151.484,37 (cento e cinquenta e um mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros e trinta e sete cêntimos).
- D) Verifica-se que atualmente a C... SGPS carece de reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.
- Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:
- CLÁUSULA PRIMEIRA**
- (Termos e Condições)
1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega C... à SGPS, na data referida no número 1 (um) da

Cláusula Segunda, a quantia de EUR 523.980,99 (quinhentos e vinte e três mil, novecentos e oitenta euros e noventa e nove cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora.

2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2014, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”

2. A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 31 de Dezembro de 2021 e a última a 30 de Dezembro de 2029, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.

3. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»

3.21 No dia 22 de dezembro de 2014, a sociedade, L..., S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram o contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 7 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

A) A L... e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;

B) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.

C) Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A. S.A a 21 de Dezembro de 2009, a 19 de Dezembro de 2010, a 21 de Dezembro de 2011 e a 20 de

Dezembro de 2012, a 19 de Dezembro de 2013 concedeu um crédito à C... SGPS, no montante de EUR 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos), de EUR 228.993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos), de EUR 151.484,37 (cento e cinquenta e um mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros e trinta e sete cêntimos) e de EUR 523.980,99 (quinhentos e vinte e três mil, novecentos e oitenta euros e noventa e nove cêntimos).

D) Verifica-se que atualmente a C... SGPS carece de reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à C... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 120.342,36 (cento e vinte mil, trezentos e quarenta e dois euros e trinta e seis cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora.

2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2015, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”

2. A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 31 de Dezembro de 2022 e a

última a 30 de Dezembro de 2030, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.

3. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»

3.22 Do denominado acordo de prestações acessórias

3.23 No dia 19 de dezembro de 2010, a sociedade D..., S.L., e a Requerente, celebraram um acordo de prestações acessórias – cfr. Anexo 8 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

A) A A... é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade [D..., S.L.].

B) A D... S.L. carecia de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, pelo que, a 21 de Dezembro de 2009, as partes acordaram em que a A... S.A., no seu interesse e a fim de suprir tal carência, efetuasse Prestações Acessórias à D... S.L, no montante de EUR 1.532.376,34 (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil trezentos e setenta e seis euros e trinta e quatro).

C) Verifica-se, na presente data, uma vez mais e sem prejuízo do integral cumprimento do referido acordo – designadamente, no que concerne ao cumprimento do plano de

regularização da dívida, a necessidade de proceder ao reforço dos montantes mutuados através de novas prestações acessórias, por parte da sócia A... uma vez que a D... continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram, livremente e de boa-fé, o presente Contrato de Suprimento (doravante somente referido por o “Acordo” ou “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições da Prestação Acessória)

1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, A... S.A. concede um crédito à Sociedade D... S.L, a título de prestação acessória, no montante de EUR 243.747,32 (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos) para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.

2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2011, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”

2. A Sociedade restituirá à A... S.A. a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de Dezembro de 2020 e a última a 30 de Dezembro de 2028, de acordo com o ANEXO I –Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.

3. Sobre a referida concessão de crédito pela A... S.A. Viagens à Sociedade D... S.L ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.

4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»

3.24 No dia 21 de dezembro de 2012, a sociedade D..., S.L., e a Requerente, celebraram um acordo de prestações acessórias – cfr. Anexo 8 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

A) A A... S.A. é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade D... S.L..

B) A D... S.L. carecia de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, pelo que, a 21 de Dezembro de 2009 e a 19 de Dezembro de 2010, as partes acordaram em que a A... S.A., no seu interesse e a fim de suprir tal carência, efetuasse,

respetivamente Prestações Acessórias à D... S.L, no montante de EUR 1.532.376,34 (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil trezentos e setenta e seis euros e trinta e quatro) e de EUR 243.747,32 (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos), a fim de serem utilizadas na prossecução do seu objeto social.

C) Verifica-se, na presente data, uma vez mais e sem prejuízo do integral cumprimento do referido acordo – designadamente, no que concerne ao cumprimento do plano de regularização da dívida, a necessidade de proceder ao reforço dos montantes mutuados através de novas prestações acessórias, por parte da sócia A... S.A. uma vez que a D... S.L. continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram, livremente e de boa-fé, o presente Contrato de Suprimento (doravante somente referido por o “Acordo” ou “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições da Prestação Acessória)

1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. concede um crédito à Sociedade D..., a título de prestação acessória, no montante de EUR 676.894,08 (seiscentos e setenta e seis mil, oitocentos e noventa e quatro euros e oito cêntimos) para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.

2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2013, data essa que, no

presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”

2. A Sociedade restituirá à A... S.A. a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de Dezembro de 2020 e a última a 30 de Dezembro de 2028, de acordo com o ANEXO I –Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.

3. Sobre a referida concessão de crédito pela A... à Sociedade [D..., S.L.] ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.

4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»

3.25 No dia 19 de dezembro de 2013, a sociedade D... S.L., e a Requerente, celebraram um acordo de prestações acessórias – cfr. Anexo 8 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

A) A A... S.A. é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade D... S.L..

B) A D... S.L. tem vindo a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, pelo que, a 21 de Dezembro de 2009 e a 19 de Dezembro de 2010 e a 21 de Dezembro de 2012, as partes acordaram em que a A... S.A., no seu interesse e a fim de suprir tal carência, efetuasse, respetivamente Prestações Acessórias à D... S.L., no montante de EUR 1.532.376,34 (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil trezentos e setenta e seis euros e trinta e quatro), de EUR 243.747,32 (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos), e de EUR 676.894,08 (seiscentos e setenta e seis mil, oitocentos e noventa e quatro euros e oito cêntimos) a fim dos referidos montantes através delas mutuados serem utilizadas na prossecução do seu objeto social.

C) Verifica-se, na presente data, uma vez mais e sem prejuízo do integral cumprimento

do referido acordo – designadamente, no que concerne ao cumprimento do plano de regularização da dívida, a necessidade de proceder ao reforço dos montantes mutuados através de novas prestações acessórias, por parte da sócia A... S.A. uma vez que a D... S.L. continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram, livremente e de boa-fé, o presente Contrato de Suprimento (doravante somente referido por o “Acordo” ou “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições da Prestação Acessória)

1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. concede um crédito à Sociedade D... S.L., a título de prestação acessória, no montante de EUR 299.128,75 (duzentos e noventa e nove mil, cento e vinte e oito euros e setenta e cinco cêntimos) para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.
2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2014, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”
2. A Sociedade restituirá à A... S.A. a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de Dezembro de 2021 e a última a 30 de Dezembro de 2029, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.
3. Sobre a referida concessão de crédito pela A... S.A. à Sociedade D... S.L. ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.
4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato,

serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»

3.26 No dia 29 de dezembro de 2014, a sociedade D... S.L., e a Requerente, celebraram um acordo de prestações acessórias – cfr. Anexo 8 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

A) A A... S.A. é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade D... S.L.

B) A D... S.L. tem vindo a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio e, no seu interesse e a fim de suprir tal carência, a 21 de Dezembro de 2009 e a 19 de Dezembro de 2010, a 21 de Dezembro de 2012 e a 19 de Dezembro de 2013, as partes acordaram em que a A... S.A., efetuasse, respetivamente Prestações Acessórias à D... S.L., no montante de EUR 1.532.376,34 (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil trezentos e setenta e seis euros e trinta e quatro), de EUR 243.747,32 (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos), de EUR 676.894,08 (seiscentos e setenta e seis mil, oitocentos e noventa e quatro euros e oito cêntimos) e de EUR 299.128,75 (duzentos e noventa e nove mil, cento e vinte e oito euros e setenta e cinco cêntimos) a fim dos referidos montantes mutuados serem utilizadas na prossecução do seu objeto social.

C) Verifica-se, na presente data, uma vez mais e sem prejuízo do integral cumprimento

do referido acordo – designadamente, no que concerne ao cumprimento do plano de regularização da dívida, a necessidade de proceder ao reforço dos montantes mutuados através de novas prestações acessórias, por parte da sócia A... S.A. uma vez que a D... S.L. continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram, livremente e de boa-fé, o presente Contrato de Suprimento (doravante somente referido por o “Acordo” ou “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições da Prestação Acessória)

1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. concede um crédito à Sociedade D... S.L. a título de prestação acessória, no montante de EUR 385.881,30 (trezentos e oitenta e cinco mil, oitocentos e oitenta e um euros e trinta cêntimos) para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.
2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2015, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”
 2. A Sociedade restituirá à A... S.A. a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de Dezembro de 2022 e a última a 30 de Dezembro de 2030, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.
 3. Sobre a referida concessão de crédito pela A... S.A à Sociedade D... S.L. ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.
 4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»
- 3.27 Do denominado Contrato de gestão conjunta de activos
- No dia 5 de Janeiro de 2009, a Requerente, a Sociedade D... SL e a Sociedade E... S.A., celebraram um contrato de gestão conjunta de ativo, cfr. Anexo 9 do Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:
- «Considerando que:
- A) As partes pretendem nos próximos oito anos desenvolver e lançar o ativo conjuntamente controlado que consiste na plataforma informática denominada I...;

B) As partes prevêem a futura adesão de uma nova Sociedade Contratante, a partir do ano de 2012, pelo que, o mesmo foi, desde já, levado em conta na Tabela 1 referida no número 1 da cláusula segunda;

C) As partes prevêem que só no final do ano de 2014 a referida plataforma informática

esteja devidamente consolidada no mercado em ordem a proporcional às Sociedade Contraentes o esperado retorno económico,

é livremente celebrado e reciprocamente aceite o presente contrato que se rege pelas cláusulas seguintes:

PRIMEIRA

(Objeto, Natureza e Duração)

1. O presente acordo regula as relações entre as partes contraentes na criação, uso, fruição e disposição conjuntos da plataforma informática on-line denominada I... destinada à comercialização e gestão de viagens de negócios on-line a empresas de pequena e média dimensão e profissionais independentes, para operar no espaço geográfico nacional das sociedades contraentes e, bem assim, a nível internacional.

2. Com a celebração do presente contrato não pretendem as partes constituir uma sociedade ou qualquer outra entidade dotada de personalidade jurídica, não existindo entre elas qualquer “affectio societatis”.

3. O presente contrato tem o prazo de duração de 8 (oito) anos com início a 05 de Janeiro de 2009 e prorrogar-se-á automática e sucessivamente por períodos de 2 (dois) anos até que seja denunciado por escrito por qualquer uma das partes com a antecedência mínima de 3 (três) meses para o seu termo ou para o termo de qualquer uma das suas eventuais prorrogações.

SEGUNDA

(Contribuições e Participações das Sociedade Contraentes)

1. Para a prossecução do objeto do presente contrato, as sociedades contraentes obrigam-se a efetuar as contribuições definidas na Tabela 1.

2. As sociedades contraentes terão os direitos relativamente ao ativo conjuntamente controlado referido no número um da cláusula primeira, nomeadamente, o direito aos

benefícios resultantes do uso, fruição e gestão comuns e, eventualmente, disposição, na medida diretamente proporcional às suas contribuições, expressa em percentagem.

3. No que respeita à realização do objeto previsto no número um da cláusula primeira, as sociedades contraentes têm o dever de conformar a sua atuação com as indicações da Sociedade Gestora nos termos da cláusula terceira e número 3 da cláusula quarta.

(...)

QUARTA

(Administração do ativo comum)

1. Fica designada a A... S.A. como Sociedade Gestora, a qual, no que à prossecução do objeto do presente contrato concerne, compete-lhe:

- i. A direção técnica, administrativa e jurídica;
- ii. A execução das deliberações do Conselho das Sociedade Contraentes;
- iii. A representação das Sociedade Contraentes perante terceiros, incluindo os fornecedores;
- iv. A coordenação das atividades e dos trabalhos de todas as Sociedades Contraentes;
- v. A Prestação de Informações às Sociedade Contraentes e o cumprimento com a obrigação do relato aos Conselhos de Administração das mesmas, com periodicidade trimestral;
- vi. Zelar pelo cumprimento dos contratos com os diversos fornecedores ligados ao desenvolvimento e manutenção do referido ativo;
- vii. Estabelecer um plano de trabalhos;
- viii. Controlar a execução dos trabalhos;
- ix. Convocar o Conselho das Sociedade Contraentes, por sua iniciativa ou a pedido de qualquer uma das Sociedades Contraentes.

(...)

Tabela 1 – Planeamento das contribuições das Sociedade Contraentes atuais e futuras para o prazo do contrato, nos termos do número 1 da cláusula Segunda.

Contribuições das Sociedades Contraentes entre o ano de 2009 a 2017 em EUROS
Sociedades (RIT):

CONTRIBUIÇÕES DAS SOCIEDADES CONTRAENTES ENTRE 2009 E 2017									
SOCIEDADE CONTRAENTE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A...	150.000,00	150.000,00	100.000,00	100.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
FUTURA SOCIEDADE CONTRAENTE				50.000,00	200.000,00	150.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
E...			50.000,00	100.000,00	100.000,00	50.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
D...		10.000,00	50.000,00	50.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00

- 3.28 No dia 5 de Dezembro de 2012, foi celebrada uma adenda ao contrato de controlo conjunto de ativo celebrado a 05 de janeiro de 2009, de que a Requerente, a Sociedade D... SL e a Sociedade E... S.A faziam parte permitindo a entrada nesse mesmo contrato da sociedade G... Lda., com sede social em Évora, Portugal, com o NIPC ... anexo 9 ao Doc. 2 .
- 3.29 No decurso dos anos de 2017 e 2018, a Requerente foi objeto de dois procedimentos de inspeção tributária, no âmbito dos quais foi analisada a situação tributária da Requerente relativamente aos exercícios de 2014 e 2015 (cf. Doc. n.ºs 3 e 4 do PPA).
- 3.30 Na sequência dessas inspeções, a Requerente foi, novamente, em 2019 e 2020, sujeita a procedimentos de inspeção tributária, agora referentes aos exercícios de 2016 e 2017, que incidiram sobre as mesmas matérias (IRC e Imposto do Selo) que antes haviam sido inspecionadas (cf. Doc. n.ºs 5 e 2 do PPA).
- 3.31 Este (novo) procedimento de inspeção tributária, de âmbito parcial e caráter interno, que incidiu sobre o IRC e Imposto do Selo de 2017, teve na sua base a Ordem de Serviço n.º OI12019... (cf. Doc.2 junto com o PPA).
- 3.32 Através do Ofício n.º DFLISBOA ..., 11 de junho de 2021, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (doravante “RIT”), no qual se fixaram, no que respeita a Imposto do Selo, correções no valor total de € 20.618,80, correspondente a imposto alegadamente em falta, referente a (pretensos) empréstimos concedidos a favor das empresas C... SGPS, SA, D..., SL (D... Madrid) e G..., Lda.
- 3.33 Na sequência do referido RIT, foram emitidas as liquidações de Imposto do Selo e Juros Compensatórios ora em crise (Doc. n.º 1 junto com o PPA)).

3.34 Não obstante não se conformar com as referidas liquidações, a Requerente procedeu ao pagamento das mesmas (Cf. Doc.n.º 6 junto com a PPA).

3.35 O RIT inclui as seguintes correcções:

« III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTO DAS CORREÇÕES
MERAMENTE ARITMÉTICAS

Na sequência da ação de inspeção interna efetuada, resultaram as correcções que de seguida se relatam para o período de 2017, na esfera do sujeito passivo.

III.1. CORREÇÕES EM SEDE DE IRC – MATÉRIA COLETÁVEL

III.1.1. GASTOS DE NATUREZA FINANCEIRA NÃO ACEITES FISCALMENTE

Descrição dos factos

(...)

- Empréstimos concedidos

«Para além dos financiamentos que obteve e relativamente aos quais suportou os juros anteriormente identificados [no montante total de € 255.333,11], bem como o Imposto do Selo, o sujeito passivo [Requerente] concedeu determinadas importâncias a empresas do grupo, nomeadamente às entidades “C... SGPS, S.A.” e “D... S.L”, bem como à empresas G... Lda.

Os referidos empréstimos encontram-se contabilizados em subcontas das contas 266- Empréstimos concedidos/Empresas do grupo, 268 – Outras operações e 278 – Outros devedores e credores, as quais apresentam os seguintes saldos mensais devedores:

Data	2781100090 - C... SGPS	2781100032 - D... , SLU	26621 - C... , SGPS	26841 - D... , SLU	2781100157 - G... Serv. Tec. p/ Turismo
01-00-2017		0,00	2.640.848,82	2.480.519,85	822.168,51
31-01-2017		9.186,31	2.640.848,82	2.687.503,94	837.963,81
28-02-2017		9.186,31	2.640.848,82	2.687.503,94	851.662,58
31-03-2017		9.186,31	2.640.848,82	2.687.503,94	869.327,74
30-04-2017		9.202,32	2.640.848,82	2.687.503,94	885.848,30
31-05-2017		14.202,32	2.640.848,82	2.687.503,94	896.484,54
30-06-2017		14.234,80	2.640.848,82	2.687.503,94	908.062,94
31-07-2017		14.234,80	2.640.848,82	2.687.503,94	923.570,26
31-08-2017	35.076,48	15.234,80	2.640.848,82	2.687.503,94	933.677,51
30-09-2017	15.076,48	15.591,20	2.640.848,82	2.687.503,94	944.284,83
31-10-2017	25.076,48	14.755,24	2.640.848,82	2.687.503,94	964.892,15
30-11-2017	35.076,48	14.755,24	2.640.848,82	2.687.503,94	975.347,64
31-12-2017	0,00	0,00	2.736.093,45	2.307.264,46	621.809,06
TOTAL	110.305,92	139.769,65	34.426.279,29	34.350.327,65	11.435.099,87

(...)

III.3. CORREÇÕES EM SEDE DE IMPOSTO DO SELO

III. 4 Resumo das correções

.....

(...)

III.4.2 Em sede de Imposto do Selo

Mês	Data da obrigação tributária	Valor Tributável (a)	Imposto do Selo (b)	Imposto devido (c) = (a) * (b)	
maio	31-05-2017	6.436.709,37	0,04%	2.574,68	
junho	30-06-2017	6.240.595,55		2.496,25	
julho	31-07-2017	6.461.822,31		2.584,73	
agosto	31-08-2017	6.476.282,42		2.658,55	
setembro	30-09-2017	6.327.993,24		2.531,20	
outubro	31-10-2017	6.511.531,07		2.604,61	
novembro	30-11-2017	6.342.393,95		2.536,96	
dezembro	31-12-2017	6.579.551,16		2.631,82	
TOTAL				20.618,80	

3.36 Nesta sequência, foi a Requerente notificada do acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2021 ..., e dos actos de liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2021 ... a 2021..., todos praticados por referência ao ano de 2017, dos quais resulta um valor total a pagar de € 23.633,82.

3.37 No dia 23 de Novembro de 2021 a Requerente apresentou pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral.

b. Factos dados como não provados

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4, do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não existem factos dados como não provados, entendendo o presente Tribunal Arbitral que todos os factos dados como provados são os bastantes e relevantes para a apreciação do pedido.

IV- DO DIREITO

- Thema decidendum –

A questão de fundo dos presentes autos consiste em saber se as operações financeiras em causa são enquadráveis na verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo, sendo, assim necessário determinar:

- a) Da (i)legalidade da liquidação de Imposto do Selo sindicada;
- d) Do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

4.1 O objeto do litígio – ou a identificação das questões a solucionar - consiste na qualificação jurídico tributária de movimentos de natureza financeira entre a

Requerente e as empresas do grupo económico em que está inserida e na determinação da tributação que lhe seja aplicável.

- 4.2 A Requerente sustenta que celebrou contratos com escopo financeiro com empresas do grupo, que têm prazo determinado e que são esses contratos que sustentam os movimentos. Na tese da Requerida esses movimentos financeiros deverão ser qualificados como utilização de crédito sob a forma de conta corrente, não sendo o referido prazo de utilização determinado nem determinável.
- 4.3 O direito aplicável tem sobretudo assento em determinadas normas do artigo 1.º e do artigo 5.º do CIS e na verba 17.1 da TGIS .
- 4.4 Seguiremos na fundamentação a jurisprudência firmada através dos acórdãos do CAAD no âmbito dos processos, respetivamente, n.º 265/2019-T, n.º 437/2019-T, e n.º 342/2020-T, cujas conclusões, no que ao essencial se reporta, são aqui integralmente aplicáveis sobre os mesmos factos e a mesma matéria.

4.5 A legislação aplicável

Código do Imposto do Selo

Artigo 1.º - Incidência objetiva

1 - O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

(...)

Artigo 7.º - Outras isenções

1 - São também isentos do imposto:

(...)

g) As operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria e efetuadas por sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como as efetuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham uma participação de, pelo menos, 10 % do capital com direito de voto ou cujo valor de aquisição não seja inferior a (euro) 5 000 000, de acordo com o último balanço acordado e, bem

assim, efetuadas em benefício de sociedade com a qual se encontre em relação de domínio ou de grupo ;

h) As operações, incluindo os respetivos juros, referidas na alínea anterior, quando realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham diretamente uma participação no capital não inferior a 10% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período;

i) *Os empréstimos com características de suprimentos, incluindo os respetivos juros efetuados por sócios à sociedade;*

Tabela Geral do Imposto do Selo

(...)

17 *Operações financeiras:*

17.1 Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título excepto nos casos referidos na verba 17.2, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato - sobre o respectivo valor, em função do prazo:

17.1.1 Crédito de prazo inferior a um ano - por cada mês ou fração 0,04%

17.1.2 Crédito de prazo igual ou superior a um ano 0,50%

17.1.3 Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos 0,60%

17.1.4 Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 0,04%

(...)

4.6 . Como regra geral o artigo 1.º, n.º 1, afirma que estão sujeitas a I.S. a generalidade das operações de crédito, que identifica na TGIS, designadamente a utilização de

crédito, sob a forma de fundos, em virtude da concessão de crédito a qualquer título, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento. De entre os contratos típicos, parece claro que, em geral, estão sujeitos a I.S. o mútuo civil (1.142.º do C.C.), o empréstimo mercantil (394.º do CCom) e o contrato de conta corrente mercantil (244.º CCom) , bem como os contratos de crédito bancário.

- 4.7 O espírito imbuído na alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IS, remete para a tributação da “utilização do crédito” dispondo o seguinte: «A obrigação tributária considera-se constituída nas operações de crédito, no montante em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no último dia de cada mês.»
- 4.8 Ora, conforme esclarece a decisão arbitral proferida no âmbito do processo 265/2019-T, do qual se extrai no que, para os presentes autos, releva: «as operações de crédito são tributadas nos termos da verba 17.1 da TGIS, enunciando a lei alguns tipos contratuais de concessão de crédito, como a cessão, o factoring, as operações de tesouraria, a abertura de crédito em conta corrente e o descoberto bancário, não se esgotando nestes tipos de contratos uma vez que, mais que a forma do contrato que está na base da relação de crédito, o que está sujeito a imposto é a efetiva utilização do crédito pelo beneficiário, como é o caso dos suprimentos que embora sujeitos, beneficiam de isenção nos termos da alínea i), n.º 7.º do CIS.»
- 4.9 Ensinam ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS que: «g) Nas operações de crédito, a obrigação tributária considera-se constituída no momento em que foram realizadas, sem prejuízo das isenções consignadas no art. 7.º/1, e), g), h) e i).
- 4.10 No que se refere à tributação do crédito, o legislador do CIS aprovado pela Lei 150/99, de 11/9, introduziu uma alteração profunda quanto ao momento da constituição da obrigação tributária em relação à Tabela Geral do Imposto do Selo aprovada pelo Decreto 21912, de 28/11/1932. Com efeito, fez deslocar a produção dos efeitos económicos e da capacidade contributiva dos agentes, do momento da

contratualização do crédito, deixando de tributar o negócio jurídico da concessão, para o momento da sua utilização.

4.11E esclarecem, JORGE BELCHIOR LAIRES E RUI PEDRO MARTINS, no seu “Imposto do Selo”, que “A determinação (ou não) do prazo da operação de crédito não deverá aferir-se quanto ao contrato de crédito em si, porque este tem, em princípio, sempre um prazo estabelecido. A análise deve ser feita quanto ao período de utilização de crédito, considerando-se que o prazo se encontra determinado se estiver previamente fixado pelas partes o período que decorre entre a utilização e o reembolso.»

4.12 A Requerida considerou que todas as situações em causa encontravam previsão na verba 17.1.4 da TGIS, por entender que o crédito concedido foi utilizado sob a forma de conta corrente, não sendo o referido prazo de utilização determinado nem determinável.

4.13No que ao conceito de conta-corrente diz respeito, escreveu JOEL TIMÓTEO RAMOS PEREIRA que: «2. Dá-se o contrato de conta corrente quando duas pessoas (singulares ou colectivas) tendo de entregar valores uma à outra, se obrigam a transformar os seus créditos em artigos de "deve" e "haver", sendo apenas exigível o saldo final resultante da sua liquidação. Os artigos 344.º e 350.º do Código Comercial estabelecem os efeitos do contrato de conta-corrente, a saber:

- a) A transferência da propriedade do crédito indicado em conta corrente para a pessoa que por ele se debita;
- b) A novação entre o creditado e o debitado da obrigação anterior, de que resultou o crédito em conta corrente;
- c) A compensação recíproca entre os contraentes até à concorrência dos respectivos créditos;
- d) A exigibilidade só do saldo resultante da conta corrente;
- e) O vencimento de juros das quantias creditadas em conta corrente a cargo do debitado desde o dia do efectivo recebimento.

4.14Através deste contrato, duas pessoas obrigam-se a inscrever em partidas de débito e crédito valores correspondentes a remessas de numerário ou de outras mercadorias que

reciprocamente se façam. Todavia, as partes não se vinculam a fazer entregas de dinheiro ou de mercadorias, mas sim a converter os respectivos valores em artigos de deve e haver; por isso, os objectos do contrato são os lançamentos.

4.15 No âmbito deste contrato, a nenhuma das partes assiste a faculdade de reclamar qualquer outro crédito de forma isolada, mas apenas o saldo que a conta apresentar, no final do contrato ou no termo do prazo convencionado. Por isso, o elemento fundamental do contrato não é a forma de contabilização dos créditos recíprocos, mas a estipulação prévia sobre a forma como uma parte pode reclamar da outra o saldo liquidado.

4.16 A este propósito, decidiu o Supremo Tribunal de Justiça (Ac. STJ, 12.06.1986, BMJ, 358, p. 558): "O contrato de conta corrente, regulado nos artigos 344º e seguintes do Código Comercial, pressupõe que as partes tenham convencionado proceder, entregando valores uma à outra e obrigando-se a transformar os seus créditos em artigos de "deve e haver", quanto aos créditos recíprocos e a só considerar exigível o saldo final, pelo que não existe tal contrato quando as partes adoptam o processo contabilístico de efectuar os lançamentos dos débitos e dos créditos resultantes das suas operações ou transacções com o conseqüente saldo credor ou devedor".

4.17 Conforme decidiu o recente Acórdão da Relação do Porto, de 18.05.2004 (proc. 0421597, www.dgsi.pt), "Tal contrato [de conta-corrente] nada tem a ver com a conta corrente contabilística (que é tão só o processo de registo contabilístico de operações efectuadas a crédito e débito), pela qual se exprime numericamente o movimento ou resultado de qualquer operação ou transacção, que por sua vez se traduz num saldo credor ou devedor; por outras palavras, não se confunde com a forma técnica de o comerciante, sem intervenção do seu cliente ou fornecedor, registar numericamente o movimento das suas transacções, designadamente fornecimentos ou empréstimos e respectivas amortizações, ou seja, com a técnica de escrituração, através de descrições genéricas de lançamentos em forma de conta corrente, com que ele, unilateralmente, vai exprimindo o seu giro". No mesmo sentido, decidiu a Relação de Lisboa (Ac. RL, 15.04.1999, BMJ, 486, p. 357), "O registo de operações comerciais segundo a técnica contabilística de inserção de colunas de deve e haver, vulgarmente designado por

conta corrente, constitui realidade essencialmente diversa do contrato de conta corrente a que se reporta o artigo 344º do Código Comercial".»

4.18 Efectivamente este conceito denota uma realidade diferente da “forma de conta corrente” que é prevista na verba 17.1 da TGIS, a qual conforme é referido na dita decisão arbitral proferida no processo 265/2019-T «que consiste na forma técnica contabilística de exprimir numericamente o movimento e resultado de qualquer operação ou transação, que por sua vez se traduz num saldo credor ou devedor, cfr. acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 16-11-1954.»

4.19 Esclarece, com interesse, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo n.º 06974/13, de 3 de dezembro de 2015 quanto a esta matéria que:

«11. A verba n.º.17, da Tabela Geral do Imposto de Selo (T.G.I.S.), sujeita a incidência de imposto de selo as operações financeiras tendo em conta a sua substância económica e desconsiderando a forma jurídica subjacente aos contratos, denotando-se uma preocupação crescente com o princípio da igualdade fiscal. O imposto sobre a utilização de crédito previsto na verba 17.1. da T.G.I.S. incide sobre todas as operações de natureza financeira, realizadas por qualquer entidade, e a qualquer título, de que resulte a disponibilização de crédito sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, abrangendo na sua incidência, quer os actos de tomada de fundos disponibilizados em território nacional a entidades aqui não domiciliadas, quer as operações desta natureza realizadas a favor de entidades aqui domiciliadas, ainda que o facto tributário - o saque dos fundos - se deva considerar localizado fora do território nacional.

A verba 17.1.4 da T.G.I.S., tributa a utilização de crédito sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou outra, de duração de utilização indeterminado ou indeterminável, é sujeito à taxa de 0,04% sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30. No caso da utilização do crédito acordada por ou com a intermediação de uma instituição financeira não residente em Portugal, o imposto do selo deverá ser pago e constitui encargo da sociedade residente em Portugal no final de cada mês no caso de

descoberto bancário ou de concessão de crédito por prazo não determinado ou indeterminável (cfr.artºs.4, 5, 23 e 44, do C.I.S.). Nesta verba, a incidência de imposto deriva do sujeito favorecido com a operação de crédito beneficiar de um aumento de liquidez financeira num momento actual, sendo que a situação passiva colateral - o encargo ou dívida - se encontra disseminada num médio ou longo prazo (variando a taxa de tributação precisamente nessa função "pro rata temporis"), considerando o legislador suficiente para efeitos de tributação esse “súbito enriquecimento aparente” resultante de uma disponibilidade monetária instantânea. Por força da amplitude da referida norma de incidência estarão, assim e necessariamente, sujeitos a este imposto, quer os excedentes de fundos disponibilizados pela entidade centralizadora às aderentes, quando do seu saque por parte destas, quer em sentido inverso, os excedentes por estas colocadas à disposição da entidade centralizadora de tesouraria, no momento em que sejam objecto de levantamento. As entidades responsáveis pela liquidação e entrega do imposto junto dos cofres do Estado serão sempre, em qualquer dos casos, as entidades domiciliadas em território nacional.

4.20 Não exige a verba 17.1.4, da T.G.I.S., a prova da existência de um contrato de conta-corrente, como pressuposto da incidência do tributo.

4.21 E, como resulta da decisão arbitral do tribunal coletivo proferido no processo n.º 544/2017-T, “(...) a taxa prevista na verba 17.1.4 tem o seu campo de aplicação delimitado àquelas outras situações em que, pelos próprios termos do contrato, não seja possível determinar um momento certo em que haverá necessariamente lugar ao reembolso, só assim se justificando que o imposto, em tais casos, seja liquidado por aplicação de uma taxa média calculada mensalmente. O tipo de taxa previsto na verba 17.1.4 aplica-se, por conseguinte, quando não se encontre previamente definido o prazo de utilização do crédito e não seja possível tributar por qualquer das regras estabelecidas nas verbas 17.1.1 a 17.1.3. o que, manifestamente, não se verificava no caso sub judice.»

4.22 Assim, referem avisadamente JORGE BELCHIOR LAIRES E RUI PEDRO MARTINS, no que à verba 17.1.4 da TGIS diz respeito, que, “A lei começa, pois, por elencar o crédito sob a forma de conta-corrente e o descoberto bancário como

modalidades em que, em princípio, o prazo de utilização é indeterminado ou indeterminável. Dizemos “em princípio” porque a aferição dependerá sempre da análise de cada caso concreto, podendo concluir-se que, não obstante a forma adotada pelas partes, o prazo do crédito se encontra à partida determinado, não sendo por isso tributado nesta verba”.

4.23 Analisando e caracterizando pela ordem em que a Requerente apresenta a sua petição vejamos se cada operação de crédito se enquadra no âmbito da Verba da TGIS 17.1.1 a 17.1.4.

4.24 Quanto ao crédito concedido à C... SGPS, S.A.

4.25 Assentou-se na seleção da matéria de facto que a Requerente integra o Grupo B... que é também composto pela empresa mãe C... SGPS S.A. Também se assentou que a Requerente celebrou com a C... SGPS, S.A., anualmente vínculo que denominaram de “contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo”, com as seguintes características:

- i. Este crédito insere-se no quadro de um conjunto de contratos celebrados entre as partes no período 2009 e 2014, contratos de concessão de crédito pela Requerente à casa mãe, C... SGPS, tendo em vista necessidades de financiamento de tesouraria.
- ii. Os contratos produzem efeitos a partir de 01 de Janeiro de cada ano referido no contrato, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”
- iii. A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida na Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de Dezembro de 2017 e a última a 30 de Dezembro de 2025, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.
- iv. Em cada contrato existe um anexo com a calendarização do reembolso do valor mutuado.
- v. Ou seja, conforme se constata do quadro anteriormente apresentado, os montantes ali identificados correspondem aos empréstimos concedidos pela Requerente à Sociedade C... SGPS, S.A., através do contrato denominado de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo, deles se fazendo referência que a C...

SGPS carece de reforço de meios financeiros para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria “.

- vi. Em todos os contratos encontra-se expressamente prevista a restituição (moratória) dos referidos montantes em oito anos, acrescido do diferimento no tempo relativo ao reembolso a efetuar em 17 prestações semestrais, iguais e sucessivas.
- 4.26 Nas págs. 28 a 32 do RIT a Requerida retira da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, que a conta 26621 – C... SGPS, respeitante a empréstimos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2017, um saldo inicial devedor de € 2.640.848,82 e um saldo final devedor no valor de € 2.736.093,45.
- 4.27 Concluindo que o saldo em dívida da empresa mãe para com o sujeito passivo registou um aumento, em 2017, de € 95.244,63, face ao período anterior.
- 4.28 Constatou-se ainda, pela análise do detalhe das contas 2781100090 – C... SGPS e 26621 – C... SGPS, a existência de diversos reforços e reembolsos ao longo do ano, bem como vários pagamentos efetuados pelo sujeito passivo por conta da empresa mãe.
- 4.29 No computo da correção do IS feita pela AT constata-se que esta calculou o imposto sobre o saldo mensal das duas contas referidas.
- 4.30 A Requerente peticiona a anulação da parte da liquidação que se fundamenta na concessão de crédito à C... SGPS, S.A., com base no vício de erro sobre os pressupostos de direito, i.e., a AT fez a aplicação da verba 17.1.4 da TGIS quando, na ótica da Requerente a solução jurídica nunca poderia passar por aplicar esta verba na medida em que a Requerente concedeu crédito à C... em montantes determinados, em momentos determinados e convencionou os reembolsos em prazos determinados.
- 4.31 A Requerente afirma, sem margem para dúvidas no PPA que as facilidades de crédito que disponibilizou à casa mãe, foram feitas ao abrigo das várias emissões do “contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo”.
- 4.32 O Tribunal entende que a Requerente alega que os sucessivos movimentos que fez na conta 2781100090 estão integrados no referido contrato; quer dizer, para a Requerente há apenas uma relação contratual de financiamento, devidamente suportada no contrato que formalizou.

- 4.33 O Tribunal não ignora que existe ou pode existir uma aparente contradição entre a letra da cláusula primeira que regula no sentido de a entrega de fundos ser feita numa data determinada (a data referida no número 1 da cláusula segunda), e a dinâmica da conta 2781100090 que revela entregas durante todo o ano. Para bem interpretar esta disposição há que consultar a citada cláusula segunda, no seu número 1 e este é elucidativo; o contrato não tem, no que diz respeito à disponibilização de fundos, uma data fixa, essa disponibilização ocorre a partir de 01-01-de cada ano.
- 4.34 Com esta afirmação parecer que se está implicitamente a afirmar que o contrato não tem prazo de utilização determinado mas não é assim. A interpretação conjunta da sucessão de títulos contratuais anuais, com a mesma regulação, deixa bem clara a intenção de fixar que o valor das facilidades de crédito tem natureza anual, com um específico termo para cada uma dessas situações e com um plano de reembolso previamente definido no tempo e nos montantes a amortizar.
- 4.35 Se o reembolso não for efectuado no prazo fixado a entidade devedora entrará em mora com todas as consequências legais e fiscais daí decorrentes.
- 4.36 Considera-se assim que a realidade a enquadrar nas normas tributárias é a de contrato de mútuo celebrado entre a Requerente e a sua holding. Tendo o contrato termo determinado, não lhe é aplicável a verba 17.1.4.
- 4.37 Tratando-se de contrato de mútuo, o valor mutuado está sujeito a IS nos termos do artigo 1.º, n.º 1 do CIS, que incide sobre o valor mutuado à taxa de 0,6%, nos termos da verba 17.1.3 da TGIS. Não seria possível invocar em favor deste mútuo a isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea g) porque apenas estão previstas nesta norma isenções para créditos por prazo não superior a um ano, o que manifestamente não é o caso.
- 4.38 Ao aplicar a verba 17.1.4 da TGIS a AT violou esta norma bem como a que consta da verba 17.1.3., cuja aplicação omitiu, e praticou um ato inválido e anulável.
- 4.39 É claro que nada haveria a apontar à tributação nos termos da verba 17.1.3.; contudo, estando este processo compreendido no contencioso de mera anulação, não cabe a este Tribunal regular a situação jurídica substantiva que resultaria da correta

aplicação das normas pois essa matéria está reservada à Administração. Este Tribunal limita-se assim a anular a liquidação, nesta parte.

- 4.40 Na verdade, face às características apontadas nos contratos em apreço, é manifesto, como tão bem considerou a decisão arbitral do CAAD proferida no âmbito do processo n.º 265/2019-T, cuja fundamentação adotamos, com a devida vénia, também, no presente processo pela sua total adequação, que estas operações «não se podem enquadrar no âmbito de crédito utilizado sob a forma de conta corrente, mas de um verdadeiro contrato de mútuo, definido no artigo 1142.º do Código Civil, como aquele pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, implicando a transferência da propriedade da coisa emprestada para o mutuário, mas sempre de forma temporária, já que se constituiu para este a obrigação de restituir ao mutuante outro tanto mas do mesmo género e qualidade.
- 4.41 Procede, pois, nesta parte o pedido da Requerente, não havendo que liquidar IS nos termos da verba 17.1.4.
- 4.42 Crédito concedido a título de prestações acessórias à D... S.L
- 4.43 Sustenta a Requerente, que sendo a sociedade D... S.L, uma sociedade sua participada, «foi chamada a efectuar prestações acessórias», para reforçar os respetivos capitais próprios.
- 4.44 Tal como já apreciado na decisão arbitral do CAAD proferida no processo n.º 265/2019-T uma prestação acessória «trata-se de uma operação que não integra o conceito de Operações Financeiras previsto na Tabela Geral do imposto do Selo, nomeadamente na sua verba 17, encontrando-se fora do âmbito do Imposto do Selo.»
- 4.45 Com efeito, as obrigações de prestações acessórias encontram previsão no Código das Sociedades Comerciais (CSC), designadamente no seu artigo 209.º quando estamos perante sociedade por quotas, e no artigo 287.º quando se trate de sociedade anónimas.
- 4.46 E podem definir-se como obrigações exigidas aos sócios para além da sua obrigação de entrada.

4.47 Na verdade, o n.º 1 de ambas as referidas disposições legais do CSC preveem que:

“O contrato de sociedade pode impor a todos ou a alguns sócios a obrigação de efetuarem prestações além das entradas, desde que fixe os elementos essenciais desta obrigação e especifique se as prestações devem ser efetuadas onerosa ou gratuitamente. Quando o conteúdo da obrigação corresponder ao de um contrato típico, aplica-se a regulamentação legal própria desse tipo de contrato”.

4.48 Sucede que, as prestações acessórias são contabilizadas como passivo, se forem onerosas ou restituíveis ou noutras rubricas apropriadas, bastando a sua consagração no contrato de sociedade para que sejam diretamente exigíveis aos sócios.

4.49 Por outro lado, o não cumprimento destas prestações acessórias não afeta a situação do sócio, salvo disposição contrária constante do contrato de sociedade, – cfr. n.º 4 do artigo 209.º e n.º 4 do artigo 287.º ambos do CSC - sendo que a restituição não depende da integridade do capital social, pelo que não existe qualquer limitação.

4.50 Compulsado os diversos contratos denominados de “Acordo de prestações acessórias”, dando maior ênfase ao último, celebrado em 29 de dezembro de 2014, entre a Requerente e a Sociedade D... S.L., com produção de efeitos a partir de 01.01.2015, cfr. Anexo 8 do Doc. n.º2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, verificamos que, em todos eles é comum que:

- i. a Requerente «é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade D... S.L. - alínea A) dos Considerandos do Acordo referido na alínea O) da matéria dada como provada;
- ii. a Requerente «concede um crédito à Sociedade D... S.L., a título de prestação acessória, no montante de EUR 385.881,30 (trezentos e oitenta e cinco mil, oitocentos e oitenta e um euros e trinta cêntimos) para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.» - n.º 1 da cláusula Primeira do Acordo referido na alínea O) da matéria dada como provada;
- iii. A Sociedade restituirá à Requerente a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas,

vencendo-se a primeira a 30 de Dezembro de 2022 e a última a 30 de Dezembro de 2030, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.» - cfr. n.º 2 da cláusula Segunda do Acordo referido na alínea O) da matéria de facto dada como provada; e,

- iv. Sobre a referida concessão de crédito pela A... à Sociedade [D., S.L.] ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.» - cfr. n.º 3 da cláusula Segunda do Acordo referido na alínea O) da matéria de facto dada como provada.

4.51 O Tribunal não concorda assim com a tese da Requerida, patente no Relatório de Inspeção Tributária junto como Doc. n.º 2 com o pedido de pronúncia arbitral – de que estes acordos consubstanciam créditos concedidos utilizados sob a forma de conta corrente sem prazo de utilização determinado ou determinável - , porquanto resulta expressamente e sem margem para equívocos, das cláusulas primeira e segunda dos identificados acordos, o prazo do reembolso ou restituição dos montantes cedidos [17 prestações semestrais, iguais e sucessivas = 8 anos].

4.52 Não estando, por isso, no âmbito de um crédito utilizado sob a forma de conta corrente, mas sim, perante um contrato de prestações acessórias.

4.53 Face ao exposto, é a liquidação de Imposto do Selo respeitante a estas operações ilegal, em virtude de as prestações acessórias não se encontrarem sujeitas a imposto do selo, ao abrigo da verba 17.1.4 da TGIS, pelo que assiste razão à Requerente, devendo o pedido de pronúncia arbitral proceder nesta parte.

4.54 Do denominado contrato de gestão conjunta de ativos celebrado entre a Requerente, a Sociedade D... SL e a Sociedade E... S.A., e a respetiva adenda na qual é integrada a sociedade G... Lda.

4.55 Resulta da matéria dada como provada que no dia 5 de janeiro de 2009, a Requerente, a Sociedade D... SL e a Sociedade E..., S.A., celebraram um contrato de gestão conjunta de ativo que consiste no desenvolvimento e lançamento de uma plataforma informática denominada.

4.56 Neste contrato são definidos os montantes das contribuições a realizar por cada uma das partes outorgantes, na Tabela 1 que faz parte integrando do referido acordo, do seguinte modo:

4.57 «Tabela 1 – Planeamento das contribuições das Sociedade Contraentes atuais e futura para o prazo do contrato, nos termos do número 1 da cláusula Segunda.

CONTRIBUIÇÕES DAS SOCIEDADES CONTRAENTES ENTRE 2009 E 2017									
SOCIEDADE CONTRAENTE	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A...	150.000,00	150.000,00	100.000,00	100.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
FUTURA SOCIEDADE CONTRAENTE				50.000,00	200.000,00	150.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
E...			50.000,00	100.000,00	100.000,00	50.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
D...		10.000,00	50.000,00	50.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00

4.58 Os direitos e obrigações decorrentes do contrato de gestão conjunta de ativos, aceites pela sociedade G... Lda. aquando da sua adesão ao mesmo, encontram previsão do n.º 1 da cláusula segunda do referido contrato dispondo que: “Para a prossecução do objeto do presente contrato, as sociedades contraentes obrigam-se a efetuar as contribuições definidas na Tabela 1 (Planeamento das contribuições das Sociedades Contraentes atuais e futura para o prazo do contrato, nos termos do número um da cláusula Segunda)”.

4.59 Nada é mais referido no contrato ínsito, nem na respetiva adenda, quanto aos fluxos financeiros subjacentes nem quanto ao reembolso das contribuições, designadamente, se são os mesmos devidos ou não, em que prazo, momento, modo...

4.60 Alega a Requerente que «se resulta que efectivamente não existe nos contratos em causa (nem no procedimento) qualquer referência ao reembolso dos montantes em causa, não existe, para efeitos da Verba 17.1 da Tabela Geral, qualquer operação de crédito. Ora, se não estava a G... Lda. obrigada a restituir os montantes contribuídos pela Requerente, certo será sempre que a operação em causa não poderia configurar uma operação de crédito, razão pela qual sempre seria ilegal a liquidação em crise, devendo ser anulada.

- 4.61 Contudo, esta é uma conclusão que a Requerente retira, sem que, no entanto, demonstre que a mesma corresponde à realidade, atendendo que não se encontra a mesma expressa em documento algum junto aos autos.
- 4.62 Compulsando o contrato em apreciação e a respetiva adenda constatamos que dele não consta qualquer referência à restituição ou reembolso dos valores das contribuições, como tão bem refere a Requerente - mas, deste facto não nos é possível confirmar a tese desta no sentido de que a sociedade não estava obrigada a restituir os montantes contribuídos por si.
- 4.63 Com efeito, não se encontra em nenhuma das suas cláusulas a menção, determinação ou referência quanto à obrigação da sociedade G... Lda. em proceder à restituição ou reembolso dos montantes em causa.
- 4.64 Admitindo, assim, o presente Tribunal, pelos elementos juntos aos autos, que se poderão enquadrar estas operações no conceito de operações financeiras sob a forma de conta corrente, como acima definido.
- 4.65 Aliás, em 2017 a conta 2781100157 –G...– Serv. Tec. p/ Turismo apresentava o saldo inicial devedor de € 822.168,51.
- 4.66 Ao longo do ano ocorreram 18 transferências a favor desta entidade no montante total de € 151.000,00, valor muito acima do total de transferências previstas no “Contrato de Gestão Conjunta de Ativo” que cabia à A... em 2017, de € 50.000,00 (cfr. quadro apresentado anteriormente).
- 4.67 Por outro lado, a conta 2781100157 evidencia ainda que foram realizados 18 pagamentos/adiantamentos do sujeito passivo a outras entidades, por conta da G..., no valor de € 8.740,55.
- 4.68 Não foi apresentado qualquer outro documento que justifique o motivo pelo qual foram cedidos os montantes a favor da sociedade G..., bem como os pagamentos/adiantamentos efetuados por conta desta.
- 4.69 Em termos jurídicos a AT fundamentou a liquidação de IS (i) na norma de incidência subjetiva que consta do artigo 2.º, n.º1, alínea b), que imputa a responsabilidade pelo imposto à Requerente; (ii) qualificou juridicamente a operação como concessão de crédito; (iii) aplicou a verba 17.1 da TGIS, que é a aplicável às operações financeiras

de utilização de crédito, na taxa que resulta da verba 17.1.4, por não ser possível aferir o seu prazo, que por isso considerou ser não determinado ou determinável.

4.70A Requerente não conseguiu explicar porque é que, se estas entregas e pagamentos se destinaram ao desenvolvimento do ativo por que razão as transferências são feitas para a sua parceira de negócio? O direito apresenta soluções para essas situações, mesmo quando não se pretende constituir uma nova sociedade (v.g. a associação em participação, o consórcio ou o agrupamento complementar de empresas).

4.71A transferência para uma entidade terceira, de quantias em dinheiro, como é feita neste caso não permite fazer qualquer conexão entre esses movimentos e qualquer projeto conjunto.

4.72 De referir, complementarmente, que não foi junto aos autos, qualquer documento que corrobore a tese que a Requerente defende quanto a este aspeto, pelo que, teremos que também nesta matéria aderir, com a devida vénia, uma vez mais, à fundamentação expendida na decisão do CAAD proferida no âmbito do processo n.º 265/2019-T, no sentido de que «[n]o entanto não foi apresentado qualquer documento comprovativo das alegações efetuadas pelo sujeito passivo, (...) pelo que, na ausência de qualquer documento que identifique os objetivos, montantes, prazos, condições, reembolso e remuneração das verbas cedidas a favor da empresa G... Lda, estamos perante uma operação sujeita a Imposto do Selo, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, conjugada com o n.º 1 e a alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do mesmo diploma, sendo sujeito passivo da relação jurídico tributária a entidade concedente do crédito a quem incumbe a entrega e liquidação do imposto do selo (cfr. artigo 23.º n.º 1 e artigo 41.º, ambos do CIS). E não sendo apresentado qualquer contrato de empréstimo, não é possível aferir o seu prazo, não sendo o mesmo determinado ou determinável.»

V- DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

A Requerente afirma, que “apenas assiste ao Estado o direito a juros compensatórios calculados sobre o montante de imposto, efetivamente, devido”. De facto, os juros são sempre função do retardamento no pagamento de determinada prestação tributária (35.º-1 LGT);

sendo a dívida inexistente, os juros compensatórios respetivos terão a mesma sorte. Nessa linha de raciocínio são inválidas as liquidações de juros compensatórios, na parte que dizem respeito às operações de crédito com a C... SGPS, SA. e com a D..., S.L. e é procedente a impugnação, nessa parte.

Com referência ao imposto liquidado sobre a conta corrente com a G... Lda, a Requerente afirma que a liquidação de juros depende da imputação do retardamento ao contribuinte a título de culpa e que esse requisito não está presente.

Afirmou-se já que o contrato estabelecido entre a Requerente e a G... Lda tem natureza de conta-corrente, que é tributada em I.S.. Nos termos das normas do artigo 23.º, n.º 1, do artigo 2.º, n.º 1 alínea b) e artigo 41.º do CIS, competia à Requerente fazer a liquidação do I.S. e o seu pagamento. A não realização destas operações é imputável à Requerente, pelo menos a título de negligência ou mera culpa, visto que o desconhecimento do direito – total ou por deficiente interpretação das normas – não a desobriga do seu cumprimento (6.º C.C.).

Improcede assim a impugnação da liquidação de juros, calculados sobre o imposto liquidado sobre a conta corrente entre a Requerente e a G... Lda.

VI – Decisão

Nos termos e pelos fundamentos aduzidos, decide este Tribunal Arbitral:

A. Julgar parcialmente procedente o pedido de impugnação relativo à liquidação do Imposto do Selo n.º 2021..., no valor de € 17 581,55 e julgar improcedente o pedido de anulação, no que se refere à importância de € 3.037,25 consequentemente, mantém-se na ordem jurídica a liquidação, nesta parte.

B. Julgar parcialmente procedente o pedido de impugnação relativo às liquidações de juros compensatórios sobre o Imposto do Selo n.ºs 2021 ... a 2021 ..., todos aplicados por referência ao ano de 2017, na parte referente aos juros calculados sobre o Imposto do Selo indevidamente liquidado de € 17 581,55, e julgar improcedente o pedido de anulação, no que se refere aos juros compensatórios calculados sobre o Imposto do Selo devidamente liquidado

a este título, no valor de € 3.037,25, computado desde o dia 20 de cada um dos meses subsequentes ao mês de referência.

C. Anular parcialmente as liquidações identificadas em A. e em B., na exata medida que resulta da procedência da pretensão da Requerente, já declarada.

D. Condenar ambas as partes nas custas, na importância total de € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros) a suportar, tomando em conta os respetivos decaimentos, na proporção de 14,74 % pela Requerente e 85,26 %, pela Requerida.

VII - Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 23.633,82 (vinte e três mil e seiscentos e trinta e três euros e oitenta e dois cêntimos).

VIII– Custas

O valor da taxa de arbitragem foi fixado em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros) nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2023

O ÁRBITRO
Ana Teixeira de Sousa